会計・監査インフラ整備支援

―ミャンマー公認会計士の能力育成に向けて―

2011年以降の民主化、そして、アウン・サン・スー・チー国家顧問が主導する新政権のもと、ミャンマーでは、引き続き政治経済の改革が進んでいる。2016年には新投資法が公表され、外国投資規制の枠組みが明確になるとともに、1914年の制定以降、全面的な見直しが行われていなかった会社法も改正され、法制度とビジネス慣行の近代化が進んでいる。「アジア最後のフロンティア」として注目されたミャンマーではあるが、軍事政権下における米国の経済制裁等に起因してグローバル化が立ち遅れた影響などにより、企業統治などの側面における前近代性や不透明性が指摘されている。その潜在的成長力を発揮するためには、制度整備と人材育成が強く望まれているところである。

日本公認会計士協会（JICPA）では、大和日緬基金によるミャンマー資本市場整備とミャンマー公認会計士支援[1]に協力する形で、2014年よりミャンマー公認会計士の能力育成研修を実施しており、2016年4月には、大和日緬基金とミャンマー公認会計士協会（MICPA）と３者間協力覚書を締結している[2]。この３者間協力覚書では主として、ミャンマー公認会計士を対象に、上場企業に求められるコーポレート・ガバナンスや内部統制などの制度整備、企業報告や開示制度への理解と対応、公認会計士の役割と倫理といった側面において、今後、ミャン

マー公認会計士が直面する可能性のある課題をピックアップした研修の提供に取り組んでいる。また、公認会計士を支える会計職業専門家団体の自主規制機能の在り方などについて、JICPAの保持する経験などを共有することを通じて、MICPA自体の機能強化に協力することも、その柱となっている。

国際貢献を高め、特に、アジアを中心とする途上国への関与を向上させることなどを目的に、2015年9月にはJICPAの国際委員会内に会計・監査インフラ整備支援対応専門委員会が設置されている。経済社会を持続的に発展させていくためには、健全な企業活動の担保、持続可能な資本市場の育成とともに社会全体が成長すること、また、政府を中心とした公共部門における健全な財務管理が行われ、適時、適切な公共サービスが国民に提供されることを担保するなど、豊かな暮らしと経済のための基礎がしっかりと形成されることが鍵になる。特に、豊かな暮らしと経済のための基礎作りを通じた社会のさらなる発展には、経済の基礎を支える会計・監査及び税務に関する法制度が十分に整備され、これらの法制度が適切に運用及び実施されること、そして、これらの運用と実施の担い手である会計実務家の育成が重要課題である。

会計・監査インフラ整備支援対応専門委員会では、会計・監査制度の整備と会計人材育成支援などの活動を「会計・監査インフラ整備」とまとめたうえで、特に、持続的な経済成長が期待され、日本や日本企業が、歴史、経済、文化的にも強いつながりを持つアジアの新興国・途上国を中心に、日本の公認会計士としてできる重要な国際貢献の1つとして、この活動を進めている。これらの支援活動を通じて、会計・監査分野、関連する金融分野などにおける法制度整備が、日本に親和性の高い要素を含みながら進展すること、そして、現地進出日系企業及び会員事務所業務の円滑な遂行と発展につながることを目指している。

本稿では、会計・監査インフラ整備支援対応専門委員会の活動として、上述の3者間協力覚書に基づき、2016年10月から2017年2月に開催されたミャンマー公認会計士向け研修のうち、現地に駐在するJICPA会員に協力いただいて開催した研修5コマの概要を中心に、そこからみえてきたミャンマーの課題を紹介する。

駐在するミャンマーで、ミャンマー企業やミャンマー公認会計士、ミャンマー人スタッフとともに業務をする中で、日々、様々な課題に直面しながらも、日系企業の進出支援や、ミャンマー経済の持続的発展に志を持ち取り組まれているJICPA会員の姿は非常にまぶしく、業務多忙の折、JICPAの取組みに共感し、協力をしてくださったJICPA会員諸氏にこの場を借りて心より深く感謝する。

図表1 ミャンマー公認会計士研修（一部抜粋）

プログラム		内　容	日　程	講　師
1	上場会社の開示制度と公認会計士の責任	●上場会社の開示制度と監査人の責任 ●監査人の独立性　●日本における不正事例	2016年12月18日（日） 9:00～12:00	後藤洋平会員
2	株式公開手続と公認会計士の責任	●目論見書の内容 ●IPOにおける経営者及びCPAの責任 ●監査の範囲とショートレビュー （連結財務諸表監査の留意点を含む。） ●企業のレビューポイント	2017年1月15日（日） 9:00～12:00	洞　大輔会員 及び 西野洋一会員
3	企業価値評価と経営計画	●評価アプローチと評価法 ●DCF法とインカム・アプローチ ●マーケット・アプローチ　●ネットアセット・アプローチ	2017年1月22日（日） 9:00～12:00	井上浩三郎会員
4	コーポレート・ガバナンスと内部統制	●コーポレート・ガバナンス概論 ●財務報告のための内部統制 ●販売・購買・在庫管理に係るケース・スタディ ●運用テスト ●日本における内部統制報告制度と監査	2017年2月5日（日） 9:00～12:00	宮下　淳会員
5	IFRS適用とケース・スタディ	●IFRS適用　●IFRSとは？　●日本におけるIFRS ●ケース・スタディ（固定資産、収益認識）	2017年2月19日（日） 9:00～12:00	藤井康秀会員

第1期研修生と講師ほか

1. 研修概要

JICPAが担当した講座は前頁の図表1のとおりである[3]。研修は、原則として、隔週の日曜日の午前中に3時間、MICPAの施設を利用してミャンマー公認会計士を対象に実施された。研修トピックの構築にあたっては、現地に駐在するJICPA会員から実務上の課題を事前に聞き取り、できるだけミャンマーで認識されている課題を中心に取り上げることに努めた。具体的には、日本における諸制度を参考に、開示制度全体やその中で監査人が果たす役割、倫理や独立性、上場準備企業等における企業統治の整備や内部統制制度の整備、そして、外国企業との提携の模索が進むミャンマーにおいて、今後、多くが直面する可能性のある企業価値評価などがカバーされた。また、国際財務報告基準(IFRS)については、基礎的な事項として、IFRSはどのように開発され、どのような概念を基礎としているのかといった事項から、ミャンマーで直面することの多い実務上の課題などについての解説があった。研修は、すべて英語で実施され、MICPAにより選抜された研修生10名が出席した。

研修資料の作成については、第一次ドラフトを会計・監査インフラ整備支援対応専門委員会の委員が作成し、講義の進行に合わせて講師に加除修正いただく形式をとった。できるだけ、同じような課題を抱える他の途上国においても同様の研修の提供が可能になるよう、また、JICPAとして、日本の諸制度やその中で公認会計士が果たす役割等について英文で解説できるような知識と経験を蓄積できるよう、研修資料を専門委員会で作成するという新たな試みを行った。しかしながら、初めての試みであったということもあり、現地の事情に即して内容等の大幅な見直しをしていただくなど講師の負担となった部分も多くあったため、専門委員会での対応を含め、資料作成については、今後、検討すべき課題が残っている。

研修生については、会計事務所業務に従事する方、ミャンマー企業や外国とミャンマーの合弁企業等企業内で財務担当を務める方、NGO等非営利組織で財務担当を務める方など、様々なバックグラウンドと経験を持つミャンマー公認会計士が集まった。講義やディスカッションが英語で実施されることから、ある程度の英語能力を備えたミャンマー公認会計士がMICPAによって選抜されたが、専門知識や個人の関心分野には大きなばらつきがみられたため、第2期目以降は、研修の目的と内容、そして、想定する対象者をさらに明確に提示したうえで、幅広く研修生の募集を行う方法をMICPAと検討している。また、資本市場の持続的成長、上場企業の増加などが喫緊の課題であることを踏まえて、できるだけ多くの公認会計士が知識基盤を盤石にする必要があることから、第2期は研修生の数を20名程度に拡大し、2017年8月から2018年2月の期間で開催することを計画している。

なお、MICPAの組織自体は、専属の事務員が5名程度いるのみであり、主として、秘書業務が中心となっているため、事務局とMICPA自体の機能強化が大きな課題となっている。JICPAは、先述の覚書において、MICPAの機能強化にも協力することを約しており、今後、この分野での協力を体系的に行っていくことが期待されている。

2. 研修実施を通じてみえたミャンマーの課題

以下は、研修の実施及び現地に駐在するJICPA会員等の話を通じてみえたミャンマーが抱える課題である。今後、ヤンゴン証券取引所における上場企業数の増加や、ミャンマーの社会経済の持続的発展の実現には、これらの課題への対応が適切になされる必要があり、規制当局である会計監査局(Office of Union Auditor General)とMICPAがそれぞれの役割を明確にし、課題対応への作業計画をいかに組み立て実施していくかが課題となる。また、これらの実現のためには、経験や知識の共有、費用の手当てなどの包括的な枠組みが必要となることから、

ノウハウや資金力を有する国際的な援助機関との連携なども十分考慮される必要がある[4]。

① 会　計

ミャンマーでは、IFRSに準拠したミャンマー基準として、2010年6月時点で公表されていたIFRSをミャンマーに取り入れたミャンマー財務報告基準（MFRS）が2011年４月から採用されている[5]。2011年４月以降に公表されたIFRSをMFRSに反映させるための作業が計画されている[6]ものの、現時点では、IFRS第8号以降に公表された基準への準拠は進んでいない。会計基準の作成に権限を持つミャンマー会計評議会（MAC：Myanmar Accounting Council）は、2015年６月のMAC法改正により、その権限や機能の向上が図られたが、実際の作業への着手はまだ進んでいない模様であり、IFRSの適時導入に向けた取組みの強化の必要性がある。また、MFRSの適正な運用に向け、会計士・監査人の能力強化とともに、会計監査を受ける側の企業内の会計人材の育成の重要性も指摘されており、簿記の基礎能力の育成から、IFRSに対する理解の促進など、会計人材の包括的な底上げが課題として位置付けられている。

② 監査及び倫理

現時点では、2009年時点で発効されていた国際監査基準（ISA）、国際品質管理基準第1号（ISQC1）及び国際会計士連盟（IFAC）倫理規程がそれぞれミャンマー基準として採用されているが、最新の基準等の適時導入を図るため取組みの強化が求められている。監査基準の採用に関しても、ミャンマー会計監査局及びMACがその責務を負っているため、適時の採用と必要なガイドラインの発行などの取組みの強化が望まれる。さらに、監査基準や倫理規程の遵守が進むよう、研修の強化を通じた人材育成や、実務面での支援も不可欠である。今後、外国の投資家をヤンゴン証券取引所に呼び込むことを考える場合、上場企業が信頼性の高い会計監査人による財務諸表監査を受けていることが前提条件となることを踏まえると、会計監査人、会計監査事務所、監査手続等すべての場面において、国際水準への引上げに向けた努力が不可欠となっている。さらに、現在、MICPAに登録し活動する公認会計士が1,000名程度であること、また、監査実務の知識や経験の拡充が求められていることを踏まえて、一定の能力を有した公認会計士の数の確保も重要課題であることから、改正MAC法（2015年）に含められた、外国の公認会計士へのミャンマー公認会計士資格の付与制度の一定程度の活性化や、国際的なネットワークを有する会計事務所との連携を通じた人材育成なども考慮に入れることが求められている。

③ 企業統治の改善と会計監査制度の実効性の担保

研修を通じて、講師、研修生のいずれからも一貫して聞かれたミャンマー企業における最も大きな課題は、企業統治における透明性の欠如、これによる関連企業の多さと複雑な当事者間の取引であった。ミャンマーの場合は、伝統的にオーナー企業が多いため、内部統制が十分に機能していない、企業統治についての考えが浸透していないなどの課題を抱えている。さらに、独立した監査人による監査の価値やその目的がまだ企業側に十分理解されずにいるため、監査人の地位や報酬も低いままで維持されることにより、倫理規程の違反が疑われるようなケースや、監査の実効性が担保できない状態に直面することがあるとのことであった。監査報酬に関していえば、例えば、過去、日本でも採用されていたような指針として、報酬基準の策定が１つのきっかけとなるのではないかといったことや、企業統治原則への理解を監査人も企業側も深めることが必要ではないかといったような声があり、企業統治の向上と会計監査の実効性の担保が重要な課題として指摘されている。

④ MICPAの機能強化

会計・監査業界全体の底上げに職業団体が果たすべき役割は非常に重要であり、MICPAの機能強化も大きな課題である。MACとMICPAの役割をそれぞれ明確化し、誰がどの部分について責任を持つのか、将来に向けた作業計画を具

第1期修了式の様子

体的に準備する必要がある。MICPAは、将来的には、IFACへの加盟を検討しているが、品質管理レビュー制度の整備、綱紀懲戒制度の確立、継続的専門研修制度の再構築、会員登録、適切な会費の設定と徴収メカニズムの整備など、抱える課題は多く、MACとMICPAがいかに役割分担をしながら、効率的で実効的な方法で制度構築を進めていくかの検討が求められている。なお、MACやMICPAの機能強化には、特に、人的・財政的資源の十分な割当てが喫緊の課題であり、会員組織であるMICPAが持続していくため、また、各種の作業計画を進めていくうえで、現在の会費規模では運営が立ち行かないと思われるため、会費はどうあるべきか、そのガバナンスや機能はどうあるべきかについての根本的な検討と取組みが不可欠である。

3. 今後に向けて

第１期研修の締めくくりとして、10名の研修生の中から選抜された３名が2017年４月10日から14日に来日し、１週間の本邦研修に参加した。来日中には、大和証券グループ本社における研修のほか、日本取引所グループでのセミナーや見学、大手監査法人訪問、IFRS財団アジア・オセアニアオフィスとの意見交換、金融庁訪問などが実施され、日本の証券市場の運営、会計・監査制度、監査事務所における品質管理の取組みやガバナンス体制、企業や証券市場をめぐる各種規制環境などについての講義が各方面の担当者から行われた。また、JICPAにおいては、品質管理レビュー制度の変遷やその位置付け、制度内容や実際のレビュー結果を用いた解説が品質管理レビューアーから行われ、今後のミャンマーにおける制度構築に向けた示唆が提供された。

さらに今回は、上述のミャンマーの抱える課題についての認識を高めていただき、さらなる法制度整備に向けて示唆を提供するため、本邦研修に合わせて会計監査局[7]長官のU Maw Than氏を日本に招聘し、研修生とともに研修を受講し、意見交換を行う機会を設けることができた。U Maw Than氏は、長年、ヤンゴン経済大学の教授として勤務されたのち、現在、会計監査局の長官を務められている。会社法の改正、新投資法の施行など、今後、ミャンマー経済を取り巻く環境が様々に変化することが予想される中で、会計・監査制度整備、監査品質の向上、企業統治の改善など、長官が抱える課題は多く、短期間の研修ではあったものの、日本での情報収集や意見交換がミャンマーの基準や実務のさらなる国際化へつながる一歩となることが大いに期待される。

JICPAの会計・監査インフラ整備支援対応専門委員会では、ミャンマー公認会計士の能力育成支援を通じて、ミャンマーの会計・監査制度のさらなる進展に寄与するとともに、ミャンマーの経済社会のさらなる発展に向けて、どのようなステークホルダーと、どのように連携すれば、当該アジェンダを進めていくことができるかについて、検討を進めている。

また、ミャンマー公認会計士に対する支援から得られた経験や知識を、他の新興国・途上国へ展開するようなことも今後の活動の在り方の１つとして検討しており、金融・市場機能の強化への支援を通じて、新興国・途上国の国造りや持続的成長に寄与することで、日本の経済・企業の一体的成長に対して公認会計士の視点からどのような貢献ができるかについて、引き続き、取組みを進めていく予定である。

（会計・監査インフラ整備支援対応専門委員会　専門委員長　小林繁明／事務局　渡場友絵）

1　『会計・監査ジャーナル』2014年10月No.711「ミャンマー資本市場整備支援とミャンマー公認会計士協会支援」（株式会社大和証券グループ本社取締役会長兼一般財団法人大和日緬基金理事長　鈴木茂晴）参照

2　http://www.hp.jicpa.or.jp/ippan/jicpa_pr/news/20160609jj8.html

3　講座自体は全10回の構成となっており、前半５回は証券市場の仕組みやその役割、関係する法規制、新規株式上場のための体制整備などについての講義が、大和日緬基金の企画により実施された。

4　2017年6月には世界銀行・国際通貨基金による「基準・規範の遵守状況にかかる報告書（ROSC）」が公表されており、短期・中長期でミャンマーの会計・監査を向上させるために必要であると考えられる取組み提案が広範囲にわたってなされている。

5　2003年から2004年にかけて、当時適用されていた国際会計基準（IAS）をもとに30項目からなるミャンマー会計基準（MAS）が公表されており、その後、これらを29項目からなる新しいMASに置きかえ、さらに、IFRSに準拠したMFRSとして、第1号から第8号が2011年4月から適用されている。

6　IFRS財団ウェブサイトJurisdictional Profile : Myanmar参照（http://www.ifrs.org/Use-around-the-world/Documents/Jurisdiction-profiles/Myanmar-IFRS-Profile.pdf）

7　会計監査局の機能は、以下のとおりである。会計監査局の長官は同局内に設置されるMACの議長も務める。MICPAは、改正MAC法（2015年）下に設置された会計職業専門家団体であり、その会長はMACの副会長も務める。

＜ミャンマー会計監査局の機能＞

①　国の会計のすべての分野のほか、政府関係機関など国が出資している団体、首都であるネピドー市議会の会計検査を行うこと。

②　日本の金融庁に該当する機関として、同局内に設置されるMACを通じて、公認会計士資格取得希望者のための会計教育の実施、公認会計士試験の実施及び資格付与、綱紀懲戒、会計基準、監査基準、公認会計士の倫理規程の策定の責任を負うこと。